

GASTOS TRIBUTÁRIOS

TAX EXPENDITURE

GASTO FISCAL

 <https://doi.org/10.56238/arev7n10-004>

Data de submissão: 03/09/2025

Data de publicação: 03/10/2025

Eliseu S. Nogueira

Doutorando em Direito Constitucional

Instituição: Universidade de Fortaleza (UNIFOR)

E-mail: eliseusn@uol.com.br

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2583258061513027>

RESUMO

Este artigo analisa os gastos tributários sob a perspectiva jurídico-financeira, com foco na identificação de critérios adequados para sua caracterização no contexto da política de extrafiscalidade. O estudo parte da constatação da complexidade do sistema tributário brasileiro e da crescente utilização de mecanismos de renúncia fiscal como instrumentos de política pública. Adota-se uma abordagem interdisciplinar, conjugando conceitos de Direito Financeiro, Contabilidade, Economia e Direito Tributário, com ênfase na diferenciação entre benefícios fiscais, incentivos e outras modalidades de desoneração. A pesquisa aborda os limites formais e materiais para concessão de gastos tributários, analisando o papel da Lei de Responsabilidade Fiscal e dos princípios constitucionais da isonomia, proporcionalidade, capacidade contributiva, livre concorrência e iniciativa. Com base na literatura nacional e internacional, examina-se o regime jurídico aplicável, as metodologias de mensuração da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Tribunal de Contas da União (TCU), além do conceito de sistema tributário de referência. O estudo aprofunda a análise do caso específico do artigo 53 da Lei 4.506/64, questionando sua classificação como gasto tributário. Conclui-se que os gastos tributários, apesar de não constituírem despesas orçamentárias clássicas, equivalem a dispêndios públicos, devendo ser submetidos aos mesmos mecanismos de transparência, controle e racionalidade das despesas diretas.

Palavras-chave: Gastos Tributários. Extrafiscalidade. Sistema Tributário de Referência. Lei 4.506/64. Direito Financeiro.

ABSTRACT

This article examines tax expenditures from a legal-financial perspective, focusing on identifying appropriate criteria for their classification within the framework of extrafiscal policy. It starts from the premise of the complexity of the Brazilian tax system and the increased use of tax waivers as tools of public policy. An interdisciplinary approach is adopted, combining concepts from Financial Law, Accounting, Economics, and Tax Law, emphasizing the distinction between tax benefits, incentives, and other forms of relief. The research addresses formal and material limits for granting tax expenditures, analyzing the role of the Fiscal Responsibility Law and constitutional principles such as equality, proportionality, ability to pay, free competition, and initiative. Based on national and international literature, the legal regime, measurement methodologies by the Brazilian Federal Revenue (RFB) and the Federal Court of Accounts (TCU), and the concept of a reference tax system are examined. The article provides an in-depth analysis of Article 53 of Law 4.506/64, questioning its classification as a tax expenditure. It concludes that, although not classical budget expenses, tax

expenditures are equivalent to public disbursements and should be subject to the same transparency, control, and rationality mechanisms as direct public spending.

Keywords: Tax Expenditures. Extrafiscality. Reference Tax System. Law 4.506/64. Financial Law.

RESUMEN

Este artículo analiza los gastos tributarios desde una perspectiva legal y financiera, centrándose en la identificación de criterios adecuados para su caracterización en el contexto de la política extrafiscal. El estudio se basa en la complejidad del sistema tributario brasileño y el creciente uso de mecanismos de exención de impuestos como instrumentos de política pública. El estudio adopta un enfoque interdisciplinario, combinando conceptos de Derecho Financiero, Contabilidad, Economía y Derecho Tributario, con énfasis en la diferenciación entre beneficios fiscales, incentivos y otras formas de alivio. La investigación aborda los límites formales y materiales para la concesión de gastos tributarios, analizando el papel de la Ley de Responsabilidad Fiscal y los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad, capacidad tributaria, libre competencia e iniciativa. Con base en la literatura nacional e internacional, el estudio examina el marco legal aplicable, las metodologías de medición utilizadas por la Receita Federal (RFB) y el Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU), y el concepto de un sistema tributario de referencia. Este estudio profundiza en el caso específico del artículo 53 de la Ley 4.506/64, cuestionando su clasificación como gasto tributario. Se concluye que los gastos tributarios, si bien no constituyen gastos presupuestarios clásicos, son equivalentes al gasto público y deben estar sujetos a los mismos mecanismos de transparencia, control y racionalidad que los gastos directos.

Palabras clave: Gastos Tributarios. Extrafiscalidad. Sistema Tributario de Referencia. Ley 4.506/64. Derecho Financiero.

1 INTRODUÇÃO

Nosso atual Sistema Tributário Nacional continua complexo. Diante disso, há uma demanda por setores da sociedade por ajuda estatal para fazer frente aos imensos obstáculos pelos quais esses mesmos contribuintes passam. Diante disso, há a imprescindibilidade de se implementar os gastos tributários em nosso país, devido à conjuntura social-econômica brasileira que requer esse tipo de aporte estatal para os fins de cumprir os objetivos constitucionais dispostos na Constituição da República.

Há também reflexos dessas medidas no plano internacional, onde os gastos governamentais indiretos podem assumir um papel de grande relevo, ao buscar fortalecer setores da economia que possam estar vulneráveis à concorrência internacional, mormente em períodos de extrema turbulência como se vive agora, com a guerra tarifária iniciada pelo segundo governo Trump nos EUA.

O modelo conceitual escolhido para esta pesquisa baseia-se na proposta de maior integração da política de gastos tributários às finanças públicas, do professor Ricardo Castagna, cuja abordagem do Estado fiscal à luz da Constituição Econômica denota uma política de gastos indiretos menos sujeita à variação de acordo com as preferências das autoridades de plantão, ou de grupos oportunistas e suas pretensões.

Dessa forma, a pergunta-problema que guia a pesquisa é a seguinte: Quais limites podem ser aplicados à política de extrafiscalidade, no âmbito dos gastos indiretos, para se implementar uma despesa como Gasto Tributário? O objetivo do artigo, por sua vez, é verificar, analiticamente, critérios adequados de classificação, no âmbito da política de extrafiscalidade conduzida pelo poder Executivo, dos gastos tributários.

Trata-se de abordagem que, conforme será visto, coloca a política de gastos tributários sob escrutínio maior de limites tendo em vista sua característica de despesas extraorçamentária, o que revela uma obrigação de um cuidado maior com o dinheiro público renunciado.

A pesquisa, que consiste em uma análise da política de concessão de gastos tributários no cenário jurídico-econômico brasileiro, considerando o arcabouço normativo vigente e seus impactos na fruição dos direitos fundamentais, será qualitativa; realizará uma investigação bibliográfica para delimitar os conceitos relacionados ao tema.

A questão metodológica, no campo da ciência jurídica, passa, inevitavelmente, pela necessidade de uma abordagem multidisciplinar. Este estudo combinará, além da análise jurídica, conceitos da Economia e Contabilidade, conduzindo à adoção de diferentes métodos para responder ao problema de pesquisa. A trajetória metodológica desta pesquisa foi delineada com a definição de seu objeto de estudo: os gastos tributários, bem como seus impactos na livre iniciativa econômica.

2 OS GASTOS TRIBUTÁRIOS

A discussão sobre o papel dos estímulos e favores fiscais na atração de investimentos, na promoção de setores estratégicos para a economia, e na redução de desigualdades regionais envolve demonstrar a justificativa da importância do tema com base em estudos que demonstram o impacto dessas renúncias fiscais no crescimento econômico e no desenvolvimento social.

Os incentivos fiscais no contexto brasileiro, por exemplo, representam um instrumento crucial de política econômica, desempenhando um papel significativo na atração de investimentos, na promoção do desenvolvimento regional, na geração de empregos e no fomento à inovação.

A estratégia de utilizar incentivos fiscais para estimular determinados setores ou regiões pode ser vista como uma maneira de corrigir desequilíbrios econômicos, direcionar o crescimento para áreas menos desenvolvidas e incentivar práticas empresariais benéficas, como a pesquisa e o desenvolvimento - P&D.

Um aspecto fundamental dos incentivos fiscais é seu propósito de atrair investimentos para regiões menos desenvolvidas, buscando promover a descentralização industrial e reduzir disparidades regionais. Isso é particularmente importante em um país de dimensões continentais e com significativas diferenças econômicas entre suas regiões, como o Brasil.

O governo brasileiro, quando da criação de programas como a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, ofereceu incentivos fiscais para empresas que se instalaram em suas áreas de atuação, visando estimular o desenvolvimento econômico nessas regiões (Brasil, Ministério do Desenvolvimento Regional, 2020).

Além de buscar promover o desenvolvimento regional, os incentivos fiscais são fundamentais para a propósito de geração de empregos. Ao buscar reduzir a carga tributária sobre as empresas, esses incentivos são usados para tornar aptos a tornar o investimento em expansão ou em novos projetos mais atraente, o que, por sua vez, levaria à criação de novas vagas de trabalho. Segundo o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), os incentivos fiscais desempenham um papel crucial na manutenção e geração de empregos, especialmente em setores estratégicos para a economia (BNDES, 2020).

Outro ponto importante é o estímulo à inovação e à pesquisa e desenvolvimento - P&D por meio de incentivos fiscais. O Brasil oferece incentivos fiscais para empresas que investem em P&D, como a Lei do Bem (Lei nº 11.196/2005), que permite deduções fiscais para empresas que realizam investimentos em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Esses incentivos teriam o propósito essencial de aumentar a competitividade das empresas brasileiras no cenário global, incentivando a criação de produtos e serviços inovadores (Brasil, Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações, 2021).

Dessa forma, é fundamental que os incentivos fiscais sejam bem planejados e implementados de maneira eficiente para garantir que os benefícios pretendidos sejam alcançados. E não somente alcançados, mas também que o custo para que sejam alcançados não seja tão grande a ponto de se tornarem economicamente ineficientes.

Isso inclui a necessidade de avaliações periódicas da eficácia desses incentivos, a fim de assegurar que eles estejam cumprindo seus objetivos de promover o desenvolvimento econômico, a inovação e a criação de empregos, sem causar distorções econômicas ou comprometer a sustentabilidade fiscal do país.

Os incentivos fiscais, ao buscar desempenhar um papel vital na estratégia de desenvolvimento econômico do Brasil e oferecer um meio eficaz para alcançar objetivos de política econômica, como o desenvolvimento regional, a geração de empregos e o fomento à inovação, não podem prescindir, como chave para seu sucesso, da implementação cuidadosa e na avaliação constante, garantindo que contribuam positivamente para o crescimento econômico sustentável do país.

Há que se considerar, porém, que a oferta de incentivos e benefícios fiscais por governos de países são objeto de muita atenção por parte de organismos internacionais voltados para a regulação e supervisão da competitividade no âmbito do comércio internacional. Em que pese essa atenção seja mais dirigida aos subsídios, os incentivos fiscais também ganharam maior atenção devido ao fato de ser instrumento bastante utilizado por países em desenvolvimento, conforme será visto. Isso se deve ao fato de que a implementação desses renúncias fiscais tenderem a distorcer a concorrência ao se colocarem produtos e serviços mais em conta à disposição no mercado internacional, dentre outras razões. Sobre isso, serão feitas mais considerações.

No relatório publicado em 10/11/2020, intitulado Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação (documento auxiliar ao Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT), (BRASIL, 2020), a RFB esclarece o conceito dos gastos tributários e a metodologia adotada para o cálculo desse custo para o Estado brasileiro.

Nesse sentido, a RFB afirma que, dentro do conceito de desonerações tributárias (todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, incentivos, benefícios, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária), estão aqueles dispêndios cuja finalidade são a de compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo e ações complementares às funções típicas de Estado

desenvolvidas por entidades civis, como também promover a equalização das rendas entre regiões e incentivar determinado setor da economia .

Isso quer dizer que todo gasto tributário se enquadra no conceito de desoneração tributária, mas o contrário não seria verdade. O conceito utilizado pela RFB está em consonância com o que a doutrina costuma explicitar, com bastante ênfase, de que os sistemas de tributação deverão ser norteados pelos princípios da equidade, neutralidade e progressividade (CHAGAS, 2015), (NASCIMENTO, 2017).

Todavia, segundo o relatório, toda desoneração que provocasse desvios em relação a esses princípios, com o intuito de provocar alguma ação governamental, seria considerada um gasto tributário, ou seja, o gasto tributário é gasto indireto do governo que, por intermédio do sistema tributário, visa atender a objetivos econômicos e sociais e se constitui numa exceção ao sistema tributário.

Por outro lado, toda alteração que promova a aproximação das regras tributárias com os princípios expostos acima, deve ser considerada como integrante da própria estrutura tributária, a qual recebe o nome de Sistema Tributário de Referência (BRASIL, 2020). Isso tem muita importância pois, conforme será visto, determinada renúncia ou desoneração fiscal será enquadrada ou não dentro do conceito de gasto tributário.

No documento intitulado Metodologia de Cálculo dos Gastos Tributários, publicado em julho de 2023 (BRASIL, 2023), a RFB esclarece ao público a metodologia que adota nas apurações da renúncia dos chamados Gastos Tributários, dispostos no DGT. Frise-se que esse demonstrativo decorre da imposição contida no art. 165, 6º, da CF/88.

Segundo esse informe metodológico, o qual menciona basear-se na literatura internacional especializada (FMI, OCDE, ONU e et al, 2015), as mensurações dos Gastos Tributários se dão de 3 (três) formas, a saber: por Perda de Arrecadação (ex post), por Ganho de Arrecadação (ex ante) e pelo Gasto Tributário equivalente.

O primeiro diz respeito à apuração da perda de arrecadação decorrente da imposição desoneraativa, enquanto o segundo estima o quanto poderia ser arrecadado nos casos de supressão de um Gasto Tributário. Por fim, o terceiro método consiste na apuração do quantum de recursos que seria necessário para substituir o Gasto Tributário por um subsídio ou por uma transferência e alcançar os mesmos objetivos atingidos por este (BRASIL, 2023). O informe metodológico ainda esclarece que o método escolhido para mensuração das renúncias fiscais é o da Perda de Arrecadação, vez que possibilita realizar um paralelo entre os gastos diretos (orçamento geral) e os indiretos (via sistema tributário) (BRASIL, 2023).

No referencial de Controle dos Benefícios Tributários – RCBT, do TCU (BRASIL, 2022), embora o documento não tenha o propósito de detalhar e quantificar as renúncias em matéria fiscal e sim servir de apoio às atividades de auditoria das políticas públicas, a metodologia aplicada não difere muito da adotada pela RFB.

Na metodologia adotada pelo TCU (BRASIL, 2022), a expressão benefícios fiscais engloba, segundo a lógica adotada pela IPC STN 16/2020, tanto os benefícios tributários quanto os financeiros e creditícios, ao contrário do entendimento de Machado (2015, p.174), para o qual “o tributo e o crédito são elementos do incentivo. Quando o elemento utilizado para incentivar é o tributo, o incentivo caracteriza-se como fiscal. Quando o elemento utilizado para incentivar é o crédito ou financiamento, o incentivo caracteriza-se como financeiro”.

Uma diferença, todavia, em relação à metodologia adotada pela RFB, é que, seja no curto prazo ou longo prazo, se a renúncia fiscal ocorrer, mesmo retornando aos cofres públicos, tal renúncia é contabilizada como gasto tributário pelo TCU. Pela RFB, utiliza-se o critério de longo prazo, isto é, meras postergações de pagamento de tributos não são consideradas gastos tributários, embora aconteça uma redução de receita a curto prazo.

Não se pode concordar com o entendimento esposado pelo TCU haja vista a palavra fiscal denotar matéria tributária, em vez de financeira ou creditícia, e que, em matéria tributária ou fiscal não se pode conceber o conceito de gasto algo que abarcaria uma renúncia provisória de receitas. Adotando entendimento similar, Grupenmacher (2012) avalia que o simples diferimento não seria um incentivo ou benefício, pois não haveria perda de receita para o Estado. Melo (2012), por sua vez, afirma tratar o diferimento como uma técnica de arrecadação com o intuito de tornar mais efetivo as tarefas típicas do Fisco.

É de se ressaltar que as diferenças não param por ai, existindo distinções em termos de nomenclatura e apuração de custos, conforme visto na Fig. 1, subcapítulo 1.1. Neste trabalho, ao se fazer o cotejo entre gastos tributários e renúncias de fiscais, assume-se que a segunda expressão como sendo mais ampla que a primeira, significando que nem tudo que é renúncia de receita representa gasto tributário.

Pinheiro (2024), no entanto, já admite outra interpretação, na qual tudo o que significa renúncias de receita necessariamente denota gasto tributário. Não se pode concordar com tal posição tendo em vista que meras desonerações fiscais como redução de multas por pagamento antecipado, por exemplo, não se enquadrariam na técnica de gasto tributário por faltar os elementos-chave para sua caracterização, a saber: haver renúncia de receita, a cambiariedade entre renúncia e despesa, o caráter

extrafiscal, constituir uma diferenciação entre contribuintes em relação a um sistema tributário de referência e ser fruto de uma política pública estatal.

Por último, há ainda uma questão controversa sobre a qual pesam dúvidas acerca se um determinado dispêndio estatal estaria ou não acobertado pelo conceito de gasto tributário. São as renúncias fiscais dispostas na Constituição da República como os programas de desoneração do Simples e da Zona Franca de Manaus, a título de exemplo.

Sobre tais programas, pesa a situação dos mesmos estarem no texto constitucional, representando assim imunidades, e nesse caso o gasto tributário “não implica impactos orçamentários, já que a regra imunizante é estruturante do sistema tributário, sendo prévia à própria tributação e de hierarquia superior” (PINHEIRO, 2024, p.77).

De acordo com o modelo conceitual adotado neste trabalho, e já adiantando a discussão no final deste capítulo acerca do que se considera gasto tributário, esclarece-se o que se segue sobre o SIMPLES e a ZFM, regime de apuração simplificada de tributos e zona de livre comércio, respectivamente.

Não se pode considerar o regime de arrecadação alternativo como o SIMPLES como gasto indireto porque o regime, previsto na CF/88 nos arts. 146, III, d, parágrafo único, 170, IX e 179, trata-se apenas de uma forma de simplificar a arrecadação de tributos de empresas que, pelo seu porte e número, representam uma parcela significativa das empresas brasileiras.

Mesmo identificando-se aí um caráter de extrafiscalidade, não há uma renúncia fiscal nas empresas optantes pelo SIMPLES. O que há é o atendimento ao princípio da capacidade contributiva em ação. Adiante será visto que a renúncia fiscal é condição *sine qua non* para a caracterização de um gasto tributário, dentre outras. Como diz Castagna (2021, p.498), quando trata do efeito da inexistência de renúncia de receitas, afirma que isso “impede não apenas a caracterização de uma gasto tributário, mas também a mensuração da suposta perda de arrecadação, durante o processo orçamentário”.

É importante considerar que, quando a situação se trata de imunidade constitucional, a impossibilidade de tributar não decorre da iniciativa discricionária do legislador infraconstitucional, mas trata-se de ato do próprio poder derivado constitucional. Como poderia se lançar mão da técnica de comparação com o sistema tributário de referência se a imunidade em questão faz parte desse mesmo sistema? Sobre isso cumpre destacar que, nesse ponto, entra-se em discordância com a posição adotada pela RFB.

Quanto à área de livre comércio da ZFM, valem as mesmas razões no que concerne à imunidade. Há o nítido caráter extrafiscal (também sobre isso serão feitas mais observações), que é o de promover, via estímulos, o desenvolvimento de regiões do Brasil que se encontram em posição de

desvantagem econômica. No entanto, não se concebe a existência de renúncias tributárias, pelo mesmo motivo do argumentado sobre o SIMPLES.

Sobre o caráter de imunidade tributária conferida à ZFM, o STF já proferiu decisão no sentido de, apesar desta ter nascido sob a égide do ordenamento constitucional anterior – Decreto -Lei nº 288/67, fora recepcionada pela CF/88, constitucionalizando-se assim pelo art. 40 da ADCT e dessa forma as desonerações (imunidades) nela existentes continuariam válidas.

Feitas essas observações sobre esses dois regimes, vale notar agora outro ponto que é o de que há dificuldades no que tange à realização do controle orçamentário das renúncias de natureza fiscal. Isso porque não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para que se efetue a contabilização dos gastos tributários.

Vale dizer que a doutrina é receosa quanto à existência de coerência desses instrumentos tendo em vista a necessidade de compatibilização com os princípios constitucionais do Direito Tributário, da Administração Pública (art. 37, CF/88) como também do Direito Financeiro (OLIVEIRA JUNIOR, 2016).

Faz-se importante ressaltar que a metodologia adotada pela RFB está em consonância com a metodologia adotada pelos países da OCDE, Banco Mundial, FMI e importantes organismos internacionais que contabilizam e divulgam dados das renúncias fiscais. Será visto doravante como essa metodologia nasceu e a justificativa de sua implementação.

Destarte, dada a inserção do Brasil nessa conjuntura de unificação de contabilização e mensuração das renúncias fiscais, será visto como a renúncia fiscal brasileira está no contexto internacional, de forma a restar evidenciada se a política de renúncia fiscal brasileira, via gasto tributário, brasileira veio acompanhada de um incremento nas receitas ou de uma redução na despesa, um dos objetivos das políticas públicas fiscais.

2.1 O REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS

Também conhecidos como renúncias tributárias, vantagens fiscais, favores fiscais, gastos tributários, esses institutos são dispositivos legais estabelecidos pelos governos para modificar o comportamento econômico das empresas e dos contribuintes ou beneficiar determinado grupo de contribuintes devido a sua natureza ou condição especial, por meio de renúncias tributárias.

Nabais (2012) atenta para a distinção entre incentivos e benefícios fiscais, tendo como fonte a Lei Geral Tributária portuguesa e o Estatuto dos Benefícios Fiscais de Portugal. A diferença, portanto, estaria no fato, segundo o autor português, que os benefícios fiscais não visariam, pelo menos diretamente, incentivar, mas apenas beneficiar, por razões de política geral de defesa econômica,

social, cultural, etc. enquanto os incentivos teriam o caráter eminentemente estimulador de determinadas atividades, com caráter de seletividade e temporalidade, com vistas à adoção de um comportamento futuro do beneficiado.

No Brasil, essa diferença, a priori, não existe, pois, o próprio texto constitucional, a título de exemplo, não faz essa distinção, com o fito de regular o procedimento de concessão, revogação ou o estabelecimento de limites constitucionais ao da competência exonerativa dos entes federativos (OLIVEIRA JUNIOR, 2016).

Outro ponto a ser observado concernente à diferença entre incentivos fiscais e benefícios fiscais no direito comparado português é que os benefícios fiscais estão sujeitos ao regime jurídico do Direito econômico, enquanto no Brasil, segundo faz constar Melo (2015), esses são submetidos a um regime jurídico especial, situado no campo extrafiscal, pois se utiliza de instrumentos tributários para fins não fiscais, não propriamente para abastecer os cofres públicos. Esses instrumentos, de uma forma geral, podem assumir diversas formas, tais como reduções de impostos, isenções fiscais, créditos tributários, deduções fiscais ou até mesmo postergações de obrigações fiscais.

É o que preconiza Machado (2015) quando afirma serem os incentivos, isenções ou vantagens fiscais meios usados como forma de estimular ou não a atividade econômica. Todavia, alerta o autor, “nem toda redução ou isenção de tributo deve ser considerada incentivo fiscal, porque este, repita-se, caracteriza-se pela finalidade, que é estimular determinado comportamento”.

Outras características podem ser elencadas, como, por exemplo, o propósito direcionado, ou seja, os incentivos fiscais são geralmente direcionados para áreas específicas da economia ou para determinados tipos de atividades, tais como investimentos em pesquisa e desenvolvimento, produção de bens considerados de interesse público, geração de empregos em determinadas regiões, preservação ambiental, entre outros.

Carota (2018) lembra que essas benesses estatais são veiculadas por normas, por meio de ações governamentais denominadas políticas fiscais, as quais ditam os objetivos, condições e formas de concessão. E no caso dos incentivos fiscais, a sua função primordial é estimular determinadas atividades econômicas, setores específicos ou comportamentos sociais desejáveis, alinhando-se com os objetivos políticos e econômicos do governo.

As condições e restrições geralmente estão estabelecidas pelas leis tributárias, tais como critérios de elegibilidade, limites de benefícios, e a obrigação de cumprimento de determinadas metas ou requisitos para manter o benefício, enquanto por natureza são instrumentos de política fiscal, ou seja, são formas de alterar a carga tributária sobre determinados contribuintes ou atividades econômicas sem alterar a estrutura tributária básica do sistema fiscal.

Suas formas de concessão consistem em reduções de tributos, que é a diminuição do montante a ser pago pelo contribuinte, seja por meio de alíquotas menores, deduções fiscais ou isenções, como também assumem a forma de créditos tributários, pois permitem que o contribuinte deduza determinado valor do imposto devido, com base em despesas ou investimentos realizados, como por exemplo, créditos para investimento em pesquisa e desenvolvimento ou isenções fiscais, à medida que implicam na exclusão total ou parcial da incidência de determinado tributo sobre uma determinada base de cálculo, atividade ou setor.

Uma observação que merece ser feita, já que bastante pertinente aos incentivos fiscais é que, apesar dos mesmos poderem ser veiculados por meio de reduções de tributos, quando não existe o elemento caracterizador do incentivo fiscal, leia-se estímulo ou favorecimento a que certo comportamento seja adotado, ou determinada atividade seja exercida, a expressão incentivo fiscal, que é de uso mais restrito, deve deixar de ser adotada e passar a assumir outras nomenclaturas mais convenientes.

Exemplos dessas situações são os casos em que a lei tributária concede isenções ou reduções tributárias a pessoas deficientes ou doentes ou de entidades que têm por atividades a natureza de função social. Nesse caso, onde não há estímulo à prática de qualquer conduta, a expressão mais apropriada seria benefício fiscal. Outro caso seria quando há redução da carga tributária, quando não há a intenção de beneficiar algum grupo de contribuintes ou mesmo estimular certas condutas ou situações, diria-se que nesse caso o mais apropriado seria o uso do termo alívio fiscal (MACHADO SEGUNDO, 2015). Acredita-se que o alívio fiscal acontece quando, p.ex., acontecem as deduções para gastos com saúde e educação no IRPF devido, pois tais gastos representariam a parcela da renda sujeita à sobrevivência digna, parcela do chamado “mínimo existencial”, segundo a teoria adotada da renda-produto e renda como acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN).

2.1.1 *Limites à concessão*

Como pudemos observar, a concessão de incentivos e benefícios fiscais no Brasil é uma prática adotada para estimular determinadas atividades econômicas, regiões ou setores específicos ou beneficiar certos grupos de contribuintes, visando ao desenvolvimento econômico e social ou por conta de certas características ínsitas a determinados grupos de contribuintes.

No entanto, essa prática possui limites e deve ser conduzida sob certos critérios para evitar desequilíbrios na arrecadação tributária, distorções concorrenciais e outros efeitos adversos. Nessa seara, a doutrina nacional costuma elencar duas classes de limites a que estão sujeitos os incentivos fiscais: os limites formais e materiais.

Dentre os limites à sua concessão tem-se os limites formais, que são os descritos na Constituição Federal de 1988, no seu art. 150, I, também conhecido como princípio da Legalidade, em especial o parágrafo que trata das renúncias fiscais (art. 150, §6º). Nesse parágrafo a Constituição da República elenca duas condições bem explícitas para que haja as renúncias fiscais: a necessidade de lei em sentido estrito e que essa lei seja específica, isto é, que a lei regule exclusivamente a matéria relativamente à renúncia que institui.

O primeiro requisito quer dizer que essas renúncias se situam no campo da chamada reserva legal. É a lei, portanto, o veículo normativo apto a conceder a desoneração tributária, devendo ser editada por pessoa política que detém a competência para tal, ou seja, para instituir o tributo (SABBAG, 2015). O autor ainda acrescenta que, via de regra, a lei concessiva das renúncias fiscais será a lei ordinária, mas, se, por exemplo, se certos tributos forem instituídos por lei complementar, seria possível cogitar-se de favores fiscais previstos em lei complementar.

No mesmo sentido temos a posição de Viana e Viana Neto quando abordam sobre os limites formais à concessão de incentivos fiscais, “todo incentivo fiscal deve ser concedido por lei do ente tributante competente para a instituição do tributo correspondente e, tratando-se do ICMS, a Constituição Federal adiciona mais uma condição: a celebração de acordo entre os Estados conforme o art. 155, § 2º, XII, g”. (2015).

Outro ponto a ser considerado é o caso do ICMS. No contexto da guerra fiscal entre os Estados membros da federação brasileira, a concessão de incentivos fiscais, especialmente em relação ao ICMS, sem a devida aprovação no âmbito do CONFAZ, tem sido fonte de litígios, sendo vista como uma prática que prejudica a uniformidade do sistema tributário nacional.

Godoi e Giannetti (2015) afirmam isso ao comentarem que, no caso do ICMS, faz-se necessária a existência de prévios convênios interestaduais, levando, na sua ausência, o STF a insistentemente declarar a constitucionalidade de leis e decretos estaduais, editados como retaliação ou usado como dispositivo de proteção contra os benefícios irregulares concedidos por outros Estados.

Godoi e Giannetti (2015) também afirmam que “de qualquer forma, mesmo havendo o convênio estadual, é necessária a edição de ato do Poder Legislativo Estadual para instituir, dentro do território, o benefício fiscal” (2015, p.273). É o que preconiza Melo (2015), quando assevera que todo benefício dessa natureza deveria ser concedido por lei formal, mesmo no caso do tributo estadual, porque esses convênios (atos do Executivo) não passam de acordos na seara administrativa que necessitariam de autorização do Legislativo para compor a ordem jurídica (estadual e distrital), como faz ocorrer com os tratados e convenções internacionais (celebrados pelo Executivo e homologados pelo Legislativo).

Há que se notar, porém, que nem todo incentivo ou benefício fiscal há de ser veiculado necessariamente por lei em sentido formal. Trata-se, assim, da fixação de alíquotas de tributos que a CF/88 dispôs como passíveis de terem suas alíquotas fixadas por decreto do Poder Executivo Federal, (art. 153, § 1º). Esse foi o caso do decreto de redução do IPI para eletrodomésticos da chamada “linha branca”, publicado em 2009, sob o mandado do então presidente Lula (Decreto 6.890/2009).

Quanto ao segundo requisito, o da exclusividade temática, tem-se de maior importância a sua menção pois objetiva dar mais transparência às renúncias fiscais visto que tal transparência implica numa maior organização do sistema tributário. Ferraz Junior (2007, p. 52) assim doutrina:

O que efetivamente não pode acontecer é que a matéria [...] seja tratada em um contexto no qual ela não adquire nenhum significado, como o de uma lei que buscasse a disciplina do comércio exterior e, ao final, contivesse normas sobre a remissão de uma contribuição social. Isso seria um uso inadequado da técnica legislativa preconizada que, ademais, prestaria um desserviço à proteção contra a discricionariedade por dar margem, eventualmente, ao encobrimento de um privilégio em nome de um suposto tratamento desigual de situações desiguais. Em síntese, a exclusividade deve ser tomada como um instrumento a serviço da sistematicidade da disciplina normativa.

Guimarães (2022) traz exemplos interessantes sobre essa questão ao mencionar julgados em que os tribunais pátrios analisaram se certas normas obedeciam ao mandamento da exclusividade temática exigida pelo art. 150, § 6º, da CF/88. Colaciona-se assim alguns julgados para fins de ilustração.

Em um deles, o STF, no julgamento da ADI 155/SC, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado de Santa Catarina – ADCT/SC, que concedia incentivo à revelia do que determina o mandamento constitucional¹.

Outros dois casos bastante elucidativos dizem respeito ao julgamento da ADI 3462/PA, momento em que fora declarada a nulidade de lei do Estado do Pará que autorizava o Poder Executivo, de forma genérica, a outorgar remissões e anistias por meio de decretos² e na ADI-MC 1296/PE, na qual o STF suspendeu a lei do Estado de Pernambuco que deferia ao Poder Executivo poder para instituir, mediante decreto, “benefícios ou incentivos fiscais relativos aos tributos estaduais, em favor de refinaria de petróleo”³.

¹ ADI 155, Relator: Min. Octavio Galotti, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/1998, DJ 08/09/2000 PP-00003 Ement Vol-02003-01 PP-00016.

² ADI 3462, Relatora Min. Carmén Lucia, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, Dje-030 Divulg 14/02/2011 Public 15/02/2011 Ement Vol-02464-01 PP-00042 RTJ Vol-00219-01 PP-00163

³ ADI 3462, Relator Min Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995, DJ 10/08/1995 PP-23554 Ement Vol-01795-01 PP-00027.

Um terceiro limite formal que, acredita-se, tem merecida pouca atenção da doutrina brasileira, é o controle da transparência no que se refere à quantificação das renúncias fiscais. Em dispositivo inovador na tradição constitucional brasileira, o mandamento constitucional, contido no art. 165, §6º, determina a elaboração de um demonstrativo regionalizado com as renúncias fiscais da Administração Pública, em anexo à lei orçamentária.

Essa determinação se encontra em sintonia com o que determinam os principais organismos internacionais que promovem a transparência fiscal, e aqui vale citar a OCDE e o FMI, como os principais organismos ligados ao tema. O movimento de levar a transparência fiscal a todos os países, e não somente aos signatários da OCDE, exerceu significativa influência na legislação brasileira, tanto é que, com o advento da LC 131/09 (Lei da Transparência), foram implementados e modificados dispositivos da LRF, no que tange aos mecanismos de transparência fiscal.

Tem-se, assim, que a transparência fiscal é tida como baliza imprescindível não somente como mecanismo de controle da transparência, via exposição e quantificação das renúncias fiscais, como também pelo sentido de dar estabilidade fiscal ao país. Essa estabilidade vai ao encontro do que se faz sentir a nível mundial, um alinhamento, portanto, com as recomendações do FMI.

Além dos requisitos formais à concessão das renúncias fiscais, vistos na subseção anterior, quais sejam, a necessidade de sua instituição por meio de lei, o da exclusividade temática e que a respectiva renúncia de receita seja publicada em anexo às leis orçamentárias, existem certas condições ou limitações que precisam ser adotadas em relação às renúncias fiscais: o controle quanto ao seu conteúdo propriamente dito. Tal controle é feito de três formas.

A questão de saber quais os limites materiais à concessão das vantagens fiscais implica perscrutar, *prima facie*, a conformidade do conteúdo da lei que institui o referido benefício com o princípio da isonomia tributária. Trata-se de um limite material que é ao mesmo tempo um controle na medida em que deve ser aplicado quando do exame das renúncias fiscais, ou seja, implica saber se a isonomia pode ser afastada em virtude de certas condições do caso concreto.

Esse primeiro controle, travestido de princípio, não veda, segundo a doutrina de Avila (2009), o procedimento distinguido entre contribuintes, porém proíbe a outorga de tratamentos distintos sem que haja uma motivação plausível para tal. Em outros termos, isso quer dizer que o caso não é saber se as pessoas são ou não são iguais, mas se as pessoas devem ou não ser tratadas de igual modo.

Veja-se que a própria noção que esse tipo de vantagem carrega é, no seu âmago, uma discriminação, visto que a sua finalidade é justamente a de proporcionar um tratamento profícuo a certos destinatários, e, por conseguinte, em desprezo daqueles não agraciados pela graça estatal.

Todavia, isso não autoriza dizer que existe uma situação que fira o princípio da isonomia tributária, haja vista que tais discriminações se dão de forma justificada, com o objetivo de realizar os mandamentos descritos na Constituição da República. Ressalte-se que as discriminações referidas devem basear-se em critérios de discriminação razoáveis e que tenham relação de pertinência com os fins que pretendam atingir.

Tais mandamentos constitucionais, são, a título de exemplo, a promoção ao desenvolvimento e à redução das desigualdades sociais e regionais (art. 43, § 2º, III), a permissão de sua concessão para estimular o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I), a promoção da política fundiária e agrícola, por meio de benefícios fiscais a setores produtivos específicos (art. 187, I), a proibição de sua concessão para pessoas jurídicas em débitos com a Seguridade Social (art. 195, §3º) como também a autorização de sua concessão de maneira a estimular o acolhimento de crianças e adolescentes órfãos e abandonados (art. 227, § 3º), todos eles exemplos de casos que podem ser viabilizados via desonerações fiscais (PINTO,2015).

Outros valores, também basilares, quando o assunto se refere ao conteúdo das renúncias fiscais, parecem entrar em rota de colisão, como é o caso da livre iniciativa, a livre concorrência, a propriedade e outros porventura afetados. Isso porque o tributo tem conteúdo econômico, e os direitos garantidos pela CF/88 em seu art.170, referentes à atividade econômica, são os mais diretamente atingidos.

Enquanto liberdades econômicas fundamentais dos pagadores de tributos, estas também exercem um controle no que tange às renúncias fiscais, tendo em vista a sua capacidade de produzir desnivelamentos no comércio. Nessa toada, a proporcionalidade, entra como um controle a mais àquele da isonomia tributária.

À luz do que preleciona Guimarães (2022), à primeira vista parece incontestável a assunção de que a outorga de renúncias fiscais seja algo positivo para quem a recebe, todavia, e é bom que se ressalte, em termos econômicos, em que tudo parece estar interligado, a fruição desse benefício estatal pode provocar desequilíbrios de concorrência, por exemplo, vindo a influir negativamente em direito de terceiros.

Logo, o exame da proporcionalidade faz-se imprescindível nesses casos, a fim de verificar se o meio elegido é o mais apto para a realização do objetivo pretendido (exame da adequação), se esse meio é também o menos gravoso em termos de restrição de direitos (exame da necessidade) e se o escopo fundamenta a restrição em análise (exame da proporcionalidade em sentido estrito). (GUIMARÃES,2022).

O exame da proporcionalidade se faz importante porque, neste trabalho, assume-se que os princípios dispostos no art. 170 da CF/88 são direitos fundamentais dos contribuintes e, como tais, são

capazes de estabelecer limites à concessão indevida de incentivos fiscais. Nessa seara, prossegue Guimarães (2022), a fim de que se atinja o critério de legitimidade necessário para a validação das renúncias fiscais, esses precisam ser proporcionais nos refreamentos que causam à livre iniciativa e à livre concorrência.

Ainda que o exame da proporcionalidade não seja algo trivial, pois implica a análise do que seja o meio mais adequado, se tal meio é realmente necessário e se é realmente proporcional em sentido estrito, é análise que se faz imprescindível, dado que a instituição de incentivos ou benefícios fiscais configura um meio para a realização de políticas públicas e dos propósitos constitucionalmente determinados.

Leão (2015), nesse contexto, defende a ideia de que não existe somente o uso de meios fiscais para a realização das finalidades constitucionalmente estabelecidas, mas outros que não causem restrições aos direitos fundamentais de livre iniciativa, da propriedade, da isonomia e capacidade contributiva.

Na mesma linha de Leão (2015), Velloso afirma que “a tributação extrafiscal é, em princípio, meio subsidiário perante as medidas não fiscais”, o que implicaria afirmar que “o legislador somente estará habilitado a estabelecer tributos ou normas extrafiscais quando as medidas não fiscais inadequadas para promover o fim ou impliquem restrições severas a direitos ou garantias fundamentais”. (2010, p.314).

Dito de outra forma, o que se deseja, quando se fala em controle via proporcionalidade, é que a renúncia fiscal interfira o menos possível de modo que não haja alterações no mercado de modo a afetar o aperfeiçoamento à destinação de bens e capitais, já que os valores descritos no capítulo destinado à ordem econômica na CF/88 são essenciais à boa relação entre sociedade e mercado.

A ideia de subsidiariedade trazida aqui está ligada à noção de que não existe tributação essencialmente neutra, já que todo tributo afeta direta ou indiretamente a tomada de decisões dos destinatários da norma tributária. E assim ocorre também com a ausência de tributação ou de uma tributação num nível menor ao da concorrência.

Um terceiro controle, dito material, sobre as renúncias fiscais diz respeito à finalidade e aos efeitos das normas concessivas de incentivos e benefícios tributários em sede de extrafiscalidade. Como se viu, a finalidade de tais normas é seu elemento essencial e um fim que não esteja amparado pela Constituição implicaria sua invalidação.

O fim almejado, portanto, condiz com a métrica da eficácia normativa, isto é, a aferição se a norma conseguiu ou não alcançar seus fins para os quais foram propostos. Isso se faz importante porque a verificação de que a norma cumpriu sua finalidade faz com que a capacidade contributiva seja

relativizada e dessa forma tenha sua legitimidade afiançada. Outro entendimento não é o de Leão (2015) quando afirma que, na falta de uma eficácia da finalidade indutora, haveria uma autorização para a adoção de medidas fiscais que se apartariam da capacidade contributiva, sem que houvesse a efetivação dos objetivos constitucionais, implicando assim numa medida meramente arrecadatória.

Embora a autora faça menção às normas extrafiscais com um todo (LEÃO, 2015), sabe-se que as normas concessivas de incentivos e benefícios fiscais são espécie do gênero extrafiscal e, via de regra, são normas que implicam em gastos tributários, ou, em sentido mais amplo, de renúncias fiscais, com o intuito de cumprirem os objetivos dispostos na Constituição. As demais espécies de normas extrafiscais têm como escopo as mesmas finalidades, mas aumentando ou instituindo novos tributos, como é o caso da CIDE⁴.

3 O DIREITO FINANCEIRO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS

Se de um lado, na perspectiva do Direito Tributário, o foco está sobre os institutos fiscais – tais como isenção, remissão, anistia, redução de base de cálculo – que são utilizados com a finalidade ora de indução de comportamentos por meio do sistema fiscal ora pelas normas que compõem o regime jurídico aplicável, favorecendo ou beneficiando o destinatário delas.

De outro lado, na perspectiva do Direito Financeiro, o interesse está sobre a repercussão que tais medidas tributárias podem ter nas finanças e nos orçamentos públicos. Segundo Correia Neto, “o primeiro ponto de vista remete ao conceito de incentivo ou benefício fiscal; o segundo, ao de renúncia de receita, gasto tributário ou despesa fiscal. De ambos os lados, fala-se sobre o mesmo objeto, mas fala-se de forma diferente” (2013, p.58).

Nesse ínterim, é imprescindível tomar-se em conta, a priori, certos conceitos no âmbito do Direito Financeiro, conceitos esses que são e serão utilizados nessa pesquisa. Sobre a importância dos conceitos na esfera de uma pesquisa interdisciplinar, o escritor José D’ Assunção Barros (p.8, 2021) assim prelecionava: “buscar o sentido original das palavras, antes de começar a falar sobre o que elas significam já nos dias de hoje, é um caminho que tem sido muito trilhado por aqueles que querem refletir seriamente sobre qualquer assunto”. Na subseção seguinte, serão discutidos esses conceitos, pois relacionados ao termo gasto tributário.

Um desses conceitos é o de receita pública, na qual determinada entrada de recursos torna-se definitiva nos cofres públicos. O termo *definitivo* tem importância tendo em vista que as entradas provisórias de recursos tais como empréstimos compulsórios, restituição de tributo pago (indevido ou a maior), incentivos a “custo zero” etc., não compõem o que se chama de receita pública.

⁴ Art. 149, da CF/88.

A doutrina majoritária entende que a receita pública pode ser originária e derivada. A receita originária é a receita decorrente do patrimônio do próprio Estado, enquanto a receita derivada, como o próprio nome diz, deriva do patrimônio do particular. Nesse sentido, a receita pública consiste no “complexo de valores recebidos pelo erário público, sejam provenientes de rendas patrimoniais, sejam resultantes de rendas tributárias, destinadas a fazer frente a despesa pública”. (SILVA, p.130, 1946). De forma mais sucinta, a receita pública é a “entrada definitiva de dinheiro e bens nos cofres públicos”. (OLIVEIRA, 2010, p.120).

Sua contrapartida, a despesa pública, também tem importância na medida em que certos incentivos partem da despesa para financiar atividades que o Estado decide estimular. Baleiro (2004, p.65), preconiza dois conceitos de despesa pública, nos quais se tem o “conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos” como também se trata da “aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”.

Segundo a máxima então vigente no âmbito do orçamento público, onde se deve fazer a estimativa de receitas e a fixação do despesas, após a entrada de dinheiro, por arrecadação ou por decorrência do retorno de certos investimentos estatais, deve-se aplicá-lo nos fins previamente traçados.

Um ponto nem sempre lembrado nos compêndios de direito financeiro e das finanças públicas é saber quando se dá a realização de uma receita e a incorrência de uma despesa, já que a partir desses dois momentos, é que se pode realmente falar no fato gerador de ambos. Nesse ínterim, pode-se buscar a ajuda da contabilidade pública com o intuito de esclarecimento desses conceitos e a metodologia de cômputo de receitas e despesas, haja vista a presente pesquisa pautar-se pelo caráter interdisciplinar.

No âmbito da contabilidade, existem dois regimes nos quais se faz o reconhecimento do resultado (receitas – despesas), em razão do período em que foram efetivadas ou do período em que foram realizadas (período do pagamento ou recebimento), quais sejam, o regime de Caixa e o regime de Competência.

Assim, o regime de Caixa caracteriza-se pelo reconhecimento de receitas e despesas na data de seu efetivo recebimento ou pagamento. O regime de Competência, por seu turno, é aquele onde os resultados são reconhecidos (considerados) no próprio mês da operação, independentemente de seu efetivo recebimento ou de seu pagamento (FABRETTI, 2009).

A receita, pelo regime de competência, é todo valor ganho, em que há o direito de crédito, isto é, independentemente de ser recebido ou não. O mesmo raciocínio se aplica à despesa, ou seja, se houver um consumo ou gasto atrelado a um ganho, a despesa considera-se incorrida (PÊGAS, 2018).

Ocorre que, no setor público brasileiro, ao contrário do que acontece nas empresas do setor privado onde o regime predominantemente adotado é o da competência, o registro dos eventos é feito pelo regime misto, até então. Isso quer dizer que por força da Lei 4.320/64 que estatui normas gerais de Direito Financeiro, finanças públicas e contabilidade pública, o regime de caixa é aplicável para as receitas e o regime de competência para as despesas.

As receitas, portanto, serão reconhecidas no instante do seu efetivo recebimento, ao passo que as despesas serão reconhecidas no instante em que são incorridas, independentemente do seu pagamento. Esse procedimento está de conformidade com o que aduz a STN – Secretaria do Tesouro Nacional, no seu Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, publicada pela Portaria STN/SOF, de 04 de outubro de 2010 (BRASIL, 2010), apesar de a STN “fazer clara distinção entre o reconhecimento da receita sob a ótica do regime de competência (enfoque patrimonial) e do regime de caixa (registro orçamentário)” (COSTA ET AL. 2013, p.240).

Há, porém, um movimento, iniciado ainda em 2007, de convergência das práticas contábeis adotadas aqui no Brasil para os padrões internacionais. Esse movimento teve início com a Lei 11.638/2007 que alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/1976, a Lei da Sociedade por Ações. Esse assunto, neste trabalho, ganha ares de importância devido a certas polêmicas envolvendo a legislação fiscal e contábil, o que impacta na classificação de certos institutos como gastos tributários ou não.

Em publicação de 2011, Costa et al. (2013) afirmam que esse processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCAPS para as *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS, os Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público, fora desencadeado pela Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda. O prazo dessa convergência tem data até 2012.

Esses conceitos e atualizações se mostram imprescindíveis na medida em que se pretende dirimir certas controvérsias que existem em torno de temas como o do Gasto Tributário, por exemplo. O termo, sinônimo de *tax expenditure*, na lição de Ricardo Lobo Torres (2007), nasceu do desenvolvimento dos trabalhos dos americanos Stanley S. Surrey e Paul R. McDaniel que designaram o gasto tributário como tipo de incentivo sediado na receita, equiparando-o, do outro lado, ao incentivo sediado na despesa.

Esse trabalho, como já se teve a oportunidade de mencionar, fora iniciado na década de 60 do século passado nos EUA, e motivou a inserção do art. 165, §6º na CF/88, com vistas a coibir a concessão de privilégios odiosos. Daí, como já se pode observar aqui nesse trabalho, a elaboração e publicação pela RFB do Demonstrativo Gasto Tributário – Conceito e Critérios de Classificação

(documento auxiliar ao Demonstrativo de Gastos Tributários – DGT), é parte do atendimento ao disposto na Constituição.

Umas das críticas que se faz uso do termo gastos tributários como sinônimo de renúncias fiscais diz respeito a não consideração das renúncias fiscais como gastos tributários pelo motivo dos institutos tributários que gerariam as renúncias de receita não sejam passíveis de gerar apropriação de receita, ou seja, as renúncias fiscais não poderiam ser reconhecidas como receitas realizadas independentemente de serem recebidas ou não (BRAGA, 2023, p.16-17).

Já foi comentado aqui que as receitas advindas dos tributos constituem receitas públicas, chamadas de receitas derivadas porque advém do patrimônio dos particulares. De outra feita, a tendência da contabilidade brasileira é ter seus registros contábeis em conformidade com os padrões mundiais e esses padrões determinam a adoção do regime de competência, seja a nível empresarial seja na contabilidade pública.

Daí deve-se entender que a arrecadação tributária seja receita pública fiscal, independentemente de ser recebida ou não, pois assim é que reza o regime de competência. Ora, mas para aplicarmos o regime de competência e ter o reconhecimento da receita, deve haver pelo menos o direito ao crédito, conforme fora comentado aqui ('receita, pelo regime de competência, é todo valor ganho, em que há o direito de crédito, isto é, recebido ou não').

No caso de certos gastos tributários, em que não há o lançamento, por exemplo, e, portanto, não há o crédito tributário, como designar algo como renúncia de receita? Bem, mesmo nos casos em que não há crédito tributário, deve-se considerar como renúncia de uma receita pública fiscal, pois trata-se de numerário pertencente ao ente competente para legislar sobre o tributo. Ademais, sob a ótica já vista que predomina do orçamento, as receitas são estimadas e as despesas são fixadas.

Castagna (2021) oferece, todavia, uma perspectiva interessante a respeito. O autor, ao tratar do histórico em torno do tema gastos tributários, começa por abordar os trabalhos norte-americanos na área, durante a década de 1960, trabalhos esses que foram pioneiros ao abordar os gastos extraorçamentários.

Esses trabalhos surgiram da necessidade de uma adequada apuração política e fiscal já que, cotejando-se os gastos tributários e os gastos diretos, estes são dotados de uma maior transparência. A problemática levantada ganhou interesse de outras nações e organismos internacionais que passaram a adotar o conceito, dentre os quais a *International Fiscal Association* – IFA, a *International Institute of Public Finance* – IIPF, a OCDE e FMI.

No Brasil, essa tendência de adotar a terminologia e mensuração dos gastos tributários também ganhou força, com a publicação de uma Nota Técnica da Secretaria de Assuntos Econômicos do

Ministério da Fazenda (Nota Técnica SEAE s/n, p.1) em 1988, para que fosse elaborado um orçamento das renúncias fiscais, apesar de não haver até então a obrigatoriedade para tal, devido a CF/88 ainda não ter sido promulgada. Com a sua promulgação, adveio o art. 165, §6º, por influência direta desse movimento de adequada quantificação das renúncias fiscais. (CASTAGNA, 2021).

O autor adverte que “no caso dos gastos tributários, a separação entre despesas e receitas é ainda mais nebulosa”. (2021, p. 100). Em termos pragmáticos, não há uma diferença entre a renúncia de receitas públicas e os gastos diretos (despesas), e um dos argumentos empregados é que ambos se equivalem na medida em que um aumento nas despesas pode ser convertido em cortes na tributação. Na mesma linha de raciocínio em que reconhece que os gastos tributários não representam uma efetiva despesa pública, lembra o autor que são equivalentes a esta pois cumprem o papel de despesas diretas⁵.

E é nesse sentido que os gastos tributários devem ser vistos: como renúncias de receitas que tem equivalência com as despesas públicas diretas. Dado que essas despesas públicas são tomadas como recursos estatais que por sua vez são utilizados na prestação de serviços e na realização de obras, decisão essa que é primordialmente política (LUNA, 2021) assim são os gastos tributários, tendo em vista que a decisão de fazer uso ou não desses dispêndios é feita com base na conveniência e oportunidade de quem tem essa competência.

O que se percebe na literatura referente aos gastos tributários é que a inclusão destes como espécie da categoria das despesas públicas tem uma dimensão finalística importante e que parece se sobressair às demais, qual seja, a de que os gastos tributários possam ser submetidos aos mecanismos de transparência e controle, na mesma medida em que estão submetidas as despesas públicas diretas. Portanto, ao se imprimir a esses gastos a natureza de dispêndio se tornaria mais difícil a flexibilização dos limites e garantias inerentes às despesas públicas.

Ricardo Lobo Torres (2010) não se mostra simpático à ideia de uma distinção formal entre o que ele chama de privilégios tributários e despesas públicas, distinção essa que favoreceria apenas à incerteza quanto ao controle sobre a renúncia de receitas. No mesmo sentido, Silveira e Scaff (2015) apontam a necessidade de equiparação das renúncias fiscais às despesas públicas, em consonância, portanto, com o que reza o art. 14 da LRF, o qual prescreve mecanismos de compensação de perdas sofridas pela Fazenda pública.

Se for adotado, destarte, um conceito de despesa levando-se em conta o teor teleológico da questão, faz sentido ter-se a equivalência de gastos tributários e despesa. A rigor, como já visto

⁵ O autor adverte que, no seu trabalho, a cambiariedade entre gasto tributário e despesa pública é admitida de modo dogmático.

anteriormente, despesa é o *quantum* que, já integrado ao erário, sai como via de aplicação de recursos, na forma de consumo ou gasto, o que não se dá apropriadamente com os gastos tributários.

Os conceitos, no entanto, podem adquirir um caráter dinâmico com o tempo e assumir diversas formas, aquém do seu significado original. Heleno Taveira Torres (2014) destaca 4 métodos que caracterizariam o conceito de dispêndio ou despesa de forma mais abrangente, os quais encontrariam paralelo com o conceito de gasto tributário.

Torres elenca o método subjetivo, no qual o dispêndio é efetuado por intermédio do Estado ou por quem esteja, por lei, autorizado a fazê-lo. Essa visão é complementar de outra perspectiva, qual seja, a objetiva, na qual os dispêndios necessitam da edição de lei e autorização orçamentária para poder serem empregados.

As despesas, por outro lado, também podem ser vistas sob a ótica da funcionalidade, por meio das quais se submetem a requisitos qualificados como prioridades. Nesse contexto é que são elaboradas as políticas estatais, denominadas, nesse caso, de políticas fiscais, cujo instrumento para sua efetivação envolvem definição de prioridades e emprego de recursos públicos. E, por fim, o autor lista o aspecto finalístico, onde os gastos tributários se prestariam aos mesmos objetivos das despesas, isto é, a realização da justiça fiscal (TORRES, 2014).

Daí, por essa última perspectiva, a finalística, os gastos tributários, como equivalentes às despesas públicas diretas, estariam em consonância com sua ideia original, a de controle e transparência dos gastos tidos como indiretos. Nomear, portanto, as espécies de gastos tributários e despesas diretas não traria, é de se ver, nenhum prejuízo de ordem didático-semântica, já que são figuras transmutáveis entre si, já que o que contaria seria, sem prejuízo dos controles estatais e da sociedade, a efetiva vantagem, tanto para quem recebe quanto para o ente estatal que a concede.

O gasto tributário, aí compreendidos os benefícios fiscais, aqueles concedidos em razão de determinadas condições particulares a certos contribuintes, sem qualquer contrapartida, e os incentivos fiscais, concedidos com o fito de estímulo a determinado comportamento por parte do contribuinte que o fez jus, e sujeito a contrapartidas, esse será o parâmetro de estudo que norteará esta pesquisa.

Estabelece-se assim a proposição de que, numa vertente paralela à colocada no parágrafo anterior, o gasto tributário não é propriamente uma despesa pública fiscal, mas faz a função desta, pois representativa de consumo de recursos públicos, e nem propriamente uma receita, pois representa uma renúncia de recursos do ente estatal que a promoveu, disposta na legislação tributária de referência.

E, por referência, também se pode dizer que, os contribuintes abrangidos pela destinação dos gastos tributários estão numa posição diferenciada em relação aos demais, ao se considerar o sistema

tributário de referência⁶, meio escolhido para se fazer cumprir os objetivos dispostos no art. 3º da Constituição da República.

Também é cumprido o que dispõe a Constituição em seu art. 165, §6º, pois permite mais transparência e eficiência, dado que se pode visualizar o cotejo entre as despesas diretas e indiretas, de forma a se fazer tomadas de decisões para implementação de políticas públicas fiscais.

3.1 AS RENÚNCIAS DE RECEITAS E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF

As renúncias de receitas ou renúncias fiscais, no contexto aqui tratado, encontram-se discriminadas na LRF, em seu art., 14, *in verbis*:

Art. 14 [...]

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

A doutrina majoritária, diga-se de passagem, defende que o rol acima de receitas tem a natureza de incentivos ou benefícios de natureza tributária, os quais são aptos a gerar renúncia de receita fiscal, não se confundindo, portanto, com os incentivos e benefícios de natureza creditícia e financeira.

Em que pese os subsídios serem colocados pela lei como exemplo de renúncia de receitas tributárias, há autores que acreditam tratar-se de mecanismo que visa coibir possíveis *trades* fiscais, renúncia de tributos pagos travestidas de benesses financeiras (BRAGA, 2023). Esse mix terminológico só tende a confundir, embaralhando conceitos e prejudicando a adequada sistematização.

Assim como acontece com os tributos, onde o nome da espécie tributária não tem o condão de definir lhe e sim o seu fato gerador, o mesmo acontece com os subsídios, onde a simples denominação da espécie não é suficiente para caracterizá-la como renúncia fiscal, mas sim pela existência dos componentes qualificadores essenciais.

Daí surge, acerca do rol das espécies do art. 14 da LRF, a questão de saber se esse rol é meramente exemplificativo ou taxativo. Existem posições que defendem que, por a LRF tratar de requisitos para a concessão e o acompanhamento de renúncia de receitas, o rol lá constante deve ser

⁶ Segundo informações da RFB (BRASIL, 2019), há 3 enfoques para o conceito de sistema tributário de referência: O primeiro é o conceitual, que trata de tributar aquilo que se encaixa na definição teórica da base de incidência. O segundo é o legal, no qual a própria lei determina qual será a base de cálculo do imposto. E o terceiro é o enfoque do subsídio análogo, que é parecido com o legal, mas leva em conta apenas as concessões tributárias que se assemelham a um subsídio direto.

taxativo. No mesmo sentido, há a corrente que defende que por ser uma norma de controle que é a LRF, ela precisaria ser criada com uma exegese restritiva (BRAGA, 2023).

Entendimentos em sentido contrário, obviamente, existem. Castagna (2021, p. 525) assim preleciona:

Numa interpretação finalística da norma, inspirada pelo primado do equilíbrio orçamentário, a expressão “incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita” deve abranger todas as modalidades de gastos tributários, ainda que estejam carimbados com nomes diversos, evitando-se a quase infinita criatividade do legislador para estabelecer subterfúgios à própria caracterização da renúncia de receita.

Percebe-se mais uma vez a interpretação finalística sendo empregada no âmbito financeiro-fiscal para desvendar a intenção da norma, primeiramente quando se mencionou a equivalência dos gastos tributários com as despesas diretas para efeitos de controle e transparência e agora para evitar que apareçam figuras anômalas com função de gastos indiretos, mas com nomenclatura diferente.

Outro argumento levantado a favor da não taxatividade do rol do art. 14, §1º da LRF é que a própria norma dispõe que possam existir “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, característica essa das renúncias fiscais (BRAGA, 2023). Esta pesquisa se alinha com a posição da não taxatividade, haja vista que para o caso das renúncias fiscais o contexto da extrafiscalidade, entender-se que o emprego da interpretação finalística é a mais adequada.

Souto Maior Borges (2000, p.90) destaca que a LRF é “lei sobre leis financeiras”, um gama de “metanormas”, a qual, no seu art. 14, institui “[...] normas de sobredireito vinculantes indistintamente para todas as pessoas constitucionais [...]. Todavia, ao mencionar que “[...] renúncia de receita é renúncia de crédito tributário “, acredita-se que o mestre pernambucano incorre em equívoco, pois nem sempre o crédito tributário chega a ser constituído, como, pode-se citar o exemplo, o caso das isenções e da anistia, exemplos que são de exclusão do crédito tributário (art. 176, CTN).

Por fim, tem-se que para a caracterização de um gasto tributário, é preciso que haja renúncia de receitas tributárias e que esta guarde uma relação de transferência com as despesas públicas, haja um sistema tributário de referência que diferencie os contribuintes e uma clara intervenção do Estado com o escopo de alcançar os propósitos da ordem socioeconômica, lastreados por uma política pública planejada.

4 O CASO DA LEI 4.506/64

Definir e classificar o que seja gasto tributário não é tarefa fácil, pois não se encontra uma posição majoritária na doutrina nacional, uma multiplicidade de termos que podem ou não estar

inclusos em seu conceito a depender da referência bibliográfica que se adote, e, no que se refere à literatura internacional sobre a matéria, a caracterização resta complicada tendo em vista não haver um padrão do que seja um sistema tributário de referência, haja vista os países adotarem classificações diversas sobre se um determinado tributo estar inserido ou não no sistema tributário do País.

Desta feita, particularidades desse tipo existem de sobra. Uma delas é a questão levantada quanto à natureza, se de gasto tributário ou não, das despesas com pesquisas científicas e tecnológicas, disposta no art. 53 da Lei 4.506/64, previstas para serem declaradas como despesas operacionais no IRPJ. O que faz o debate ganhar importância é o fato dessas despesas figurarem como gastos tributários no DGT apresentado pela RFB, a partir de 2004.

Sobre essa questão, serão vistos alguns conceitos contábeis e fiscais a fim de entender certas terminologias usadas na lei e que influem na discussão, tendo em vista o próprio nome gasto tributário já trazer essas terminologias implícitas, já que gasto, despesa e custo, para a contabilidade, não serem sinônimos. Assim, começar-se-á discorrendo o que sejam despesas operacionais, seu tratamento contábil no Brasil e no restante do mundo para, após, fazer as devidas conclusões.

Segundo o art. 53 da Lei 4.506/64, transscrito abaixo, tem-se

Art. 53. Serão admitidas como operacionais as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda.

§ 1º Serão igualmente dedutíveis as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionários de pesquisas ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas.

§ 2º Não serão incluídas como despesas operativas as inversões de capital em terrenos, instalações fixas ou equipamentos adquiridos para as pesquisas referidas neste artigo.

§ 3º Nos casos previstos no parágrafo anterior, poderá ser deduzida como despesa a depreciação anual ou o valor residual de equipamentos ou instalações industriais no ano em que a pesquisa for abandonada por insucesso, computado como receita o valor do salvado dos referidos bens. (Lei nº 4506/1964)

O termo aí adotado de despesas com pesquisas científicas e tecnológicas tem o seu conceito usado tanto por organizações internacionais como pela legislação fiscal dos países. De Negri (2023) lembra que essas atividades, denominadas comumente de pesquisa e desenvolvimento - P&D tiveram seu conceito extraído do Manual de Frascatti, da OCDE (2015), significando o trabalho criativo realizado com a intuito de aumentar o repertório de conhecimentos e de criar formas de aplicar aquilo que já se sabe.

Essas atividades, segundo a autora, compreendem pesquisa básica, aplicada e de desenvolvimento experimental. São despesas que, por sua natureza, compreendem despesas com o

trabalho de pesquisadores e outras diretamente relacionadas a estas, além das despesas de capital, como a de máquinas e equipamentos.

Dado a terminologia de P&D, cabe perguntar: mas por que tais despesas são classificadas como operacionais – D.O pelas empresas, segundo orientação do Fisco? São operacionais porque são “gastos pagos ou incorridos pela pessoa jurídica para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa” (VICECONTI, NEVES, 2013a, p.297). E aí se incluem as despesas com vendas, gerais ou administrativas, financeiras e outras (amortização de ágio de investimentos, por exemplo).

Os gastos tributários, por sua vez, são gastos indiretos (isenções, incentivos fiscais, reduções de alíquota, p.ex.) que, a fim de atingir objetivos de natureza econômica ou social, renuncia à parte da arrecadação tributária potencial. Esses gastos estão à margem do orçamento, no sentido de deverem vir em demonstrativo anexo ao projeto de lei orçamentária.

A arrecadação tributária em potencial é o montante estimado pelo governo e que serve de base para a definição do *quantum* do gasto tributário, despesa esta tomada como desvio ou exceção ao Sistema Tributário Nacional – STN (no caso brasileiro). A questão principal que se coloca é o porquê da RFB classificar como gastos tributários as ditas despesas com P&D.

Como se trata aqui de despesas operacionais, estas reduzem a base imponível ou base de cálculo do IRPJ (conforme explicitado no Quadro 1), no caso a renda empresarial ou lucro. Como o Brasil adotou o sistema legal para o conceito de sistema tributário padrão, o IRPJ deve estar sujeito aos princípios contábeis e econômicos, legislação tributária vigente e doutrina especializada.

Entre os princípios tributários, estão o da progressividade, generalidade e universalidade, aplicáveis ao Imposto sobre a Renda (CF/88, art. 153, III, §2º). O princípio da progressividade não tem a ver aqui com a proporcionalidade, já que aquele indica que a renda tributável deve estar sujeita à alíquotas progressivas, de acordo com a faixa de renda, enquanto este indica que a renda deve estar sujeita a alíquota proporcional à sua base.

O princípio da generalidade garante que todas as empresas ou contribuintes do imposto estejam sujeitas à exação, enquanto o da universalidade expressa o comando de que todas as rendas da empresa devem estar sujeitas ao imposto. Sobre esses dois princípios é que será dada uma maior atenção.

Segundo o que consta no relatório do fisco federal (BRASIL, 2019), um dos motivos para a inserção de certos dispêndios no rol dos gastos tributários é a de que, ao excluir, total ou parcialmente, algum grupo de pessoas do pagamento do IRPJ, via despesa operacional, está criando um gasto tributário, pois feriria o princípio da generalidade. Ainda segundo o relatório, a caracterização do gasto tributário adviria do afastamento desses princípios tributários fundamentais ou de se desviar de princípios contábeis que gerem a apuração do Lucro Líquido do Exercício – LLE.

Segundo os relatos colhidos na doutrina nacional acerca do tema, essas despesas não ferem os princípios tributários pois não isentariam indivíduos do pagamento do imposto tampouco limitaria as rendas da tributação. Diferente é o fato dessas despesas ocasionarem um desvio em relação ao princípio da universalidade segundo aferição feita pelos princípios contábeis (no caso, a dedução afeta a base imponível do IRPJ, o LLE) (DE NEGRI, 2023).

O que se observa da leitura das justificativas apresentadas é que as despesas com o fomento de pesquisas tecnológicas feitas pelas empresas não configurariam um gasto tributário porque não se apresentam como um desvio ao STN, ou em outras palavras, essas despesas reduzem sim o LLE e, portanto, o IRPJ devido. Só que essa dedução, a sua contabilização, é praxe nas normas contábeis brasileiras. Enfim, despesas operacionais abatem o IRPJ porque esse é o padrão da contabilidade, aqui e no restante do mundo (países que seguem a *International Financial Report Standards – IFRS*). O Quadro 1 ilustra como se dá essa operação:

Quadro 1 – Demonstração do LLE e do Lucro Real

Demonstração do Resultado do Exercício – DRE	Demonstração do Lucro Real
1.Receita bruta de vendas – R.B	I. Resultado do período antes do IRPJ - LLE
2.(-) Deduções da R.B	II. (+) Adições
2.1 Devoluções e Abatimentos	III. (-) Exclusões
2.2 Impostos incidentes sobre vendas	IV. (=) Lucro real antes da compensação de prejuízos
3.(=) Receita líquida de vendas – R.L	V. (-) Compensação de prejuízos fiscais
4.(-) Custo das mercadorias vendidas – CMV	VI. (=) Lucro real
5.(=) Lucro Bruto – L.B	
6.(-) Despesas Operacionais – D.O	
6.1 Despesas administrativas	
6.2 Despesas com vendas	
6.3 Despesas financeiras	
7. (=) Outras receitas e despesas	
8. (=) Resultado do período antes das participações	
9. (-) Participações nos lucros	
10. (=) Resultado antes da CSLL	
11. (-) CSLL	
12. (-) Resultado do período antes do IRPJ – LLE	

Fonte: VICECONTI, Vicente, NEVES, 2013b, p. 3-5

Mesmo em países que não seguem o padrão da IFRS, como é o caso da China, as despesas com P&D são classificadas como um subcategoria das despesas administrativas. Mesmo seguindo essa classificação, as empresas chinesas podem usar parte das despesas em P&D e capitalizá-la como investimento e depois amortizá-la, classificando-a como ativo intangível (CHEN et al., 2021).

Pelo exposto, as despesas empresariais com esse tipo de atividade não deveriam configurar um gasto tributário, pelas seguintes razões: não ferem nenhum dos princípios tributários aplicáveis ao IRPJ; não configura propriamente um ato estatal deliberado que gera uma renúncia de receita tributária com o fito de extrafiscalmente, atingir os objetivos constitucionais, pois são deduções já estabelecidas

pelas normas contábeis brasileiras, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, inclusive internacionais - IFRS. Dessa forma, não há o que se falar em desvio em relação ao STN.

5 CONCLUSÃO

Conclui-se que a correta delimitação do conceito de gasto tributário é imprescindível para o controle democrático das políticas fiscais, especialmente diante do cenário de crescente complexidade e volume das renúncias fiscais no Brasil. O artigo demonstrou que, embora os gastos tributários não se configurem, formalmente, como despesas orçamentárias diretas, devem ser compreendidos como equivalentes funcionais, pois implicam renúncia de receitas em favor de determinados grupos ou finalidades. Por isso, exigem os mesmos mecanismos de transparência, avaliação de eficiência e controle que as demais despesas públicas. A análise revelou que a caracterização de certos dispositivos legais como gasto tributário, como é o caso do art. 53 da Lei 4.506/64, deve ser feita com cautela, considerando critérios técnicos, contábeis e finalísticos. Defende-se, portanto, uma abordagem integradora que considere a finalidade extrafiscal, a existência de renúncia efetiva, o desvio em relação ao sistema tributário de referência e a submissão aos princípios constitucionais. O fortalecimento das instituições de controle, a padronização das metodologias de mensuração e a revisão periódica dos benefícios são caminhos essenciais para assegurar que os gastos tributários cumpram sua função social e econômica sem comprometer a justiça fiscal e a sustentabilidade das contas públicas.

REFERÊNCIAS

BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984; 16.ed. Atual. Dejalma de Campos, 2004.

BARROS, José D'Assunção. O Uso dos Conceitos : uma abordagem interdisciplinar. 1. ed. – Petrópolis, RJ : Vozes, 2021.

BORGES, Souto Maior. A lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n.63,p.85.dez 2000.

BRAGA, Carlos Gondim Neves. Controle de renúncias fiscais: uma proposta de avaliação à luz da legalidade, da economicidade e da legitimidade. São Paulo: Dialética, 2023.

BRASIL, Ministério do Desenvolvimento Regional. SUDAM e SUDENE: Incentivos fiscais para o desenvolvimento. 2020.

BRASIL. BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES). Relatório Anual Integrado 2019. Rio de Janeiro: BNDES, 2020

BRASIL, Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. Lei do Bem: Incentivos à inovação tecnológica. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/lei-do-bem>. Acesso em 11 fev 2025.

BRASIL. 2008. Portaria Conjunta STN/SOF nº 04, de 30 de novembro de 2010. 3 ed. Manual de Contabilidade aplicada ao setor público. Disponível em: <https://www.gov.br/capes/pt-br/centrais-de-conteudo/manualcontabilidadeaplicadasetorpabl-2011-software-pdfce> (www.gov.br) Acesso em: 09 set. 2024.

BRASIL. Receita Federal. Metodologia de cálculo dos Gastos Tributários, 2023. Disponível em: Informações Metodológicas— Receita Federal (www.gov.br). Acesso em 17 fev. 2024.

BRASIL. Receita Federal. Gasto tributário. Conceitos e critérios de classificação. 2020. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal>. Acesso em:9. dez. 2024.

BRASIL. Sistema Tributário de Referência Demonstrativos dos Gastos Tributários Bases Efetivas e PLOA. Brasília: Receita Federal. 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2019-arquivo-final-para-publicacao.pdf>. Acesso em:18 jun. 2025.

BRASIL, TCU 2022. Referencial de Controle dos Benefícios Tributários. Tribunal de Contas da União. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/02/07/24/C0/D61A4810B4FE0FF7E18818A8/Referencial_control_e_beneficios_tributarios_web.pdf. Acesso em 18 jan. 2025.

CAROTA, José Carlos. Planejamento tributário e incentivos fiscais empresariais. Curitiba: Juruá, 2018.

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. *O direito financeiro dos gastos tributários. Planejamento, governança e controle. Dialética*: São Paulo, 2021.

CHAGAS, Mauricio Saraiva de Abreu. *O tributo e as políticas públicas*. Belo Horizonte: Editora D' Plácido, 2015.

CHEN, Zhao, ZHIKUO, Liu, SERRATO, Juan Carlos Suárez, XU, Daniel Yi. Notching R&D Investment with Corporate Income Tax Cuts in China. *American Economic Review*. 111 (7): 2065–2100. <https://doi.org/10.1257/aer.20191758>. 2021.

COSTA, José Isidro de Freitas, TRAVASSOS, Silvana Karina de Melo, LIBONATI, Jeronymo José, RIBEIRO FILHO, José Francisco, SOARES, Valter Santos. Regime de competência aplicado ao setor público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. *Revista Base (Administração e Contabilidade)* da UNISINOS, vol. 10, núm. 3, pp. 240-253, 2013. Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

DE NEGRI, Fernanda. *Gastos tributários para P&D no Brasil: uma análise do caso da lei 4506/1964*, Nota técnica, 1ed, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, Brasília. 2023

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio: *Liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007.

FMI, OCDE, ONU, BANCO MUNDIAL, 2015. *Options for low-income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment: a report to the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank*. Disponível em <https://doi.org/10.1596/22923>. Acesso em 6 fev. 2025.

GODOI, Marciano Seabra de, GIANNETTI, Leonardo Varella. *O regime jurídico dos incentivos fiscais*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

GRUPENMACCHER, Betina Treiger. *Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais*. In: GRUPENMACCHER, Betina Treiger (coord.). *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Lisboa: Almedina, 2012, p.36.

GUIMARÃES, Bruno A. François. *Limites à concessão de benefícios fiscais: dos controles formais aos controles materiais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LUNA, André. *Benefício fiscal: teoria normativa geral e a prática das concessões do ICMS*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. *O regime jurídico dos incentivos fiscais*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *O regime jurídico dos incentivos fiscais*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 12ed. São Paulo: Dialética, 2012, p.339.

MELO, José Eduardo Soares de. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

NABAIS, José Casalta. Direito fiscal.7 ed. Coimbra: Almedina, 2012, p.390-391

NASCIMENTO, Barbara. Poucos ganham e muitos perdem com desoneração da folha, diz secretário da Receita. Governo conta com a reoneração para cumprir a meta fiscal no ano que vem. 08/11/2017. Jornal O Globo. Disponível em : <https://www.oglobo.globo.com/economia/poucos-ganham-muitos-perdem-com-desoneracao-da-folha-diz-secretario-da-receita-22044902>. Acesso em: 20 mar. 2024

NETO, Celso de Barros Correia. O avesso do tributo. Almedina Brasil, 2013.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. Curso de Direito Financeiro. 3. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA JUNIOR, Afranio Menezes de. Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídicos legislativas, federalismo e guerra fiscal. Curitiba: Juruá, 2016.

PÊGAS, Paulo Henrique. ICMS nas bases de PIS+ COFINS: um olhar contábil esclarecendo a questão. Revista de Direito Contábil Fiscal, v. 1, n. 1, p. 191-205, 2019.

PINHEIRO, Hendrick. Controle de programas de incentivo tributário pelo TCU. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

PINTO, Élida Graziane. Instrumentalidade da responsabilidade fiscal em prol do custeio constitucionalmente adequado dos direitos fundamentais. Direito e Finanças Públicas nos 30 anos da Constituição, p. 55, 2018.

SABBAG, Eduardo. Limites formais à concessão de incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

SILVA, De Placido e. Noções de finanças e direito fiscal. Imprenta: Curitiba, Guaira, 1946. Disponibilidade: Rede Virtual de Bibliotecas. STF

TORRES, Héleno Taveira. Direito constitucional e financeiro. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição. 3 ed, v. 5. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS . In: SCAFF, Fernando Facury, CONTI, José Maurício (Org.). Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais. Florianópolis: Conceito, 2010.

OCDE. *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities.* OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>. 2015.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. *Incentivos fiscais na federação brasileira. Regime jurídico dos incentivos fiscais*, 2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impostivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIANA, Juvêncio, VIANA NETO, Matteus. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

VICECONTI, Vicente, NEVES, Silvério. *Contabilidade básica*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2013a.

VIANA, Juvêncio, VIANA NETO, Matteus. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.